



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobce: **VIA-REK, a.s.**, IČO: 49450956
sídlem Ol. Blažka 145, Rájec, Rájec-Jestřebí
zastoupený daňovým poradcem **Bortlík T&A s.r.o.**, IČO: 19143851
sídlem Palackého 75/21, Nová Ulice, Olomouc

proti

žalovanému: **Celní úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem Koliště 17, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2023, č. j. 138094-4/2023-530000-11,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud se v této věci zabývá otázkou, zda žalobci vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, (dále jen „daňový řád“) za období, kdy mu žalovaný po uplynutí

devadesátidenní lhůty podle § 6j odst. 1 zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění zákona č. 234/2013 Sb. (dále jen „zákon o pohonných hmotách“) jako bývalému distributorovi pohonných hmot zadržoval kauci ve výši 20 000 000 Kč, a to kvůli běžícím daňovým řízením.

2. Žalobce byl registrovaným distributorem pohonných hmot. V souvislosti s touto činností poskytl žalovanému podle § 6i odst. 1 písm. a) zákona o pohonných hmotách kauci ve výši 20 000 000 Kč. Činnost však ukončil a žalovaný na jeho návrh rozhodnutím ze dne 1. 3. 2015, č. j. 22558-2/2015-530000-32.1, zrušil registraci distributora pohonných hmot. Rozhodnutí nabylo právní moci dne 3. 3. 2015.
3. Žalovaný následně informoval žalobce o tom, že lhůta k vrácení vratitelného přeplatku (kauce) se staví po dobu daňového řízení vedeného u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“). Poté co byla žalobci pravomocně doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce srpna 2014 a vyměřena DPH za zdaňovací období měsíců září a října 2014, požádal finanční úřad žalovaného o převedení přeplatku na úhradu daňových nedoplatků. Na základě této žádosti žalovaný převedl finančnímu úřadu částku 16 868 405 Kč. Zbylou část kauce ve výši 3 131 595 Kč vrátil žalovaný žalobci dne 7. 1. 2020 platbou na jeho bankovní účet.
4. Žadostí ze dne 2. 3. 2023 požádal žalobce žalovaného o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky 20 000 000 Kč za období od uplynutí devadesátidenní lhůty k vrácení kauce do dne poukázání vratitelného přeplatku na jeho bankovní účet. Žalovaný přípisem ze dne 23. 3. 2023, č.j. 138094-4/2023-530000-11, sdělil žalobci, že ke vzniku úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu s přihlédnutím k zákonu o pohonných hmotách nedošlo. Kauce byla podle jeho názoru vrácena v zákonné devadesátidenní lhůtě poté, co se stala vratitelným přeplatkem (28. 11. 2019), a to s ohledem na stavění lhůty od 3. 3. 2015 do 27. 11. 2019 podle § 6j odst. 1 a 2 zákona o pohonných hmotách. Žalobce podal proti tomuto sdělení námítky, které však žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví této žaloby (dále jen „napadené rozhodnutí“).

Žaloba

5. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 31. 8. 2023 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
6. Žalobce namítá, že žalovaný zadržoval kauci nezákonně. Poukázal na rozsudek zdejšího soudu čj. 29 Af 6/2018-37 ve své věci, z něhož plyne, že je vždy třeba poměřovat proporcionalitu potencionálního výsledku daňových řízení ve vztahu k výši zadržovaných prostředků. Podle rozsudku tomuto požadavku vyhovovalo pouze doměřovací řízení na DPH za zdaňovací období srpen 2014. Přesto žalovaný nadále považoval za řízení ovlivňující běh lhůty i řízení týkající se dalších zdaňovacích období. Nezohlednil přitom, že žalobce po doměření DPH dobrovolně uhradil na účet finančního úřadu částku 16 039 102 Kč, která převyšovala doměřenou DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 10 838 906. Žalobce tuto úhradu provedl dobrovolně, přestože nebyla dosud splatná. Také přitom poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 11. 2022, čj. 1 Afs 164/2022-37, podle něhož je správce daně dle § 154 odst. 4 daňového řádu povinen

při výpočtu úroků z prodlení zohlednit ke konkrétní námitce daňového subjektu i přeplatky na jiných daňových účtech vedených u jiného správce daně. Není pravda, že došlo jen k částečné úhradě, neboť je třeba zohlednit, že i kauce byla zadržena pro účely úhrady případných nedoplatků.

7. Dále žalobce namítá, že žalovaný po dobu zadržování kauce nezkoumal proporcionalitu potencionálního výsledku daňových řízení ve vztahu k výši zadržovaných prostředků. Pouze se dotazoval na průběh daňového řízení, avšak již nehodnotil, jestli není zadržovaná částka ve zjevném nepoměru k výsledku řízení. Vždy se přitom dotazoval především na řízení týkající se zdaňovacího období ledna 2015. Až pod vlivem rozsudku soudu čj. 29 Af 6/2018-37, podle něhož bylo rozhodné jen daňové řízení vázící se k srpnu 2015, začal požadovat bližší informace k posouzení požadavku proporcionality. I přesto se ale spokojil se sdělením finančního úřadu, že po ukončení všech daňových kontrol lze očekávat fiskální efekt ve výši cca 15 000 000 Kč s příslušenstvím. Finanční úřad k tomu žádné podrobnosti nesdělil, což nelze považovat za adekvátní. V případě nevyplacení kauce by měla úvaha žalovaného ve vztahu k probíhajícím řízením obsahovat konkrétní poznatky k potencionálnímu stanovení daně a nutnosti zajistit přeplatek ve prospěch jiného správce daně. Odůvodnění zadržování kauce navíc neobsahuje úvahu o majetkové situaci žalobce ve vztahu k odůvodněné obavě, že v budoucnu bude daň nedobytná nebo její vymáhání spojeno se značnými obtížemi. Takovou úvahu by žalovaný nebyl schopen odůvodnit při miliardové obrátě žalobce v letech 2013 a 2014 a majetku v hodnotě převyšující 170 mil. Kč. Žalovaný se navíc nevypořádal s žalobcem prezentovanou analogií s úpravou podmínek stanovených pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 a násl. daňového řádu. K zadržování kauce stačilo žalovanému pouze zahájené doměřovací řízení a domněnka, že může být někdy v budoucnu doměřena daň. Uvedl-li žalovaný, že důvody zadržování kauce přezkoumal soud v rozsudku čj. 29 Af 6/2018-37, je třeba uvést, že jeho závěry se vztahovaly pouze k období do 1. 6. 2017, a soud tedy nezkoumal existenci důvodů pro zajištění po tomto období.
8. Žalovaný navíc mohl žalobci vrátit třeba jen určitou část zadržované kauce, aby byla zachována podmínka přiměřenosti. Ani to však neučinil. V této souvislosti odkazuje žalobce na náleží Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, č. 29, sv. 92 Sb. ÚS, týkající se povinnosti vrátit nezpochybněnou část nadměrného odpočtu daňovému subjektu. O tom, že zadržování kauce bylo svévolné, svědčí i skutečnost, že po ukončení daňových řízení vrátil žalovaný žalobci část přeplatku (3 131 595 Kč), tedy zadržoval tuto částku neúčelně, a nepozastavil se ani nad skutečností, že finanční úřad nárokoval úhradu nedoplatků bez jakékoliv specifikace. Přitom zmíněné nedoplatky vznikly žalobci nejen za zdaňovací období srpna 2015, ale i za září 2014. To svědčí o tom, že se žalovaný o průběh daňových řízení nezajímal a bezesbytku akceptoval požadavky finančního úřadu. Žalobce v této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu týkající se principu proporcionality. Postup žalovaného neobstojí ani v testu tzv. extrémní disproportionality. V daném případě totiž došlo ke zmaření samé podstaty majetku, neboť žalobce nemohl ovlivnit, jakým způsobem bude s přeplatkem naloženo.
9. Závěrem žalobce zdůraznil, že mu v konečném důsledku nebyla doměřena jakákoliv daň, což znamená, že řádně splnil povinnost tvrdit daň již od počátku. Tím spíše považuje postup žalovaného a finančního úřadu za svévolný a nelze přijmout závěr, že by za takové jednání nenesl stát odpovědnost. Úrok z vratitelného přeplatku představuje kompenzaci za nepřiměřeně dlouhé zadržování vratitelného přeplatku, přičemž v daném případě náleží i

žalobci. Finanční prostředky z kauce byly ve sféře žalovaného a staly se tak příjmem státního rozpočtu, s nímž mohl stát disponovat a plynuly mu z něj užitky.

10. Žalobce tak má za to, že mu náleží úrok z vratitelného přeplatku již od uplynutí devadesátidenní lhůty po právní moci rozhodnutí o zrušení jeho registrace, neboť podmínky pro stavění této lhůty nebyly splněny.

Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Má za to, že žalobní body směřují proti důvodnosti zadržování kauce, což je ovšem otázka, kterou se již soud zabýval ve věci sp. zn. 29 Af 6/2018, přičemž potvrdil, že žalovaný nepochybil. K argumentaci týkající se dobrovolné úhrady daně žalovaný uvedl, že finanční úřad doměřil, resp. vyměřil žalobci DPH za období od srpna do října 2015 v celkové výši 36 039 102 Kč. Uhrazená částka 16 039 102 Kč představuje rozdíl mezi součtem stanovené daně a zadržovanou kaucí. Úhrada části stanovené daně nemohla způsobit běh lhůty pro vrácení přeplatku (kauce), protože DPH nebyla stanovena pravomocně. Celková výše daňové povinnosti je ale tím spíše důvodem pro nevrácení kauce. Navíc žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobce požádal finanční úřad při jednání dne 19. 12. 2019, aby doměřená a vyměřená daň byla uhrazena z přeplatku evidovaného celním úřadem a příslušenství z platby uhrazené finančnímu úřadu. Žalovaný má za to, že po celou dobu zadržování kauce nenastala skutečnost způsobující konec stavení lhůty pro vrácení přeplatku. Žalovaný nemá povinnost pravidelně hodnotit a ověřovat postup správce daně a stav daňových řízení. Je odkázaný na informace od správce daně, s nímž také průběžně komunikoval formální i neformální cestou. Pokud jde o namítanou analogii se zajišťovacími příkazy, žalobce neobjasnil, v čem ji spatřuje. Žalovaný názor o možné analogii nesdílí. Povinnost odůvodňovat obavu o budoucí dobytost daně právní předpisy v souvislosti se zadržováním kauce nestanoví. Pokud jde o vlastní výsledek daňového řízení, žalovaný uvedl, že není podmínkou pro stavění lhůty pro vrácení přeplatku (kauce).

Další vyjádření účastníků

12. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného obšírně popsal důvody provedení dobrovolné úhrady částky 16 039 102 Kč, započtení pravomocně doměřené daně na vratitelný přeplatek u žalovaného a důvod vrácení dobrovolné platby. Postup žalobce, který dne 5. 12. 2019 požádal o vrácení přeplatku a následně tuto žádost dne 19. 12. 2019 upravil tak, že z přeplatku vzniklého dobrovolnou úhradou má být uhrazeno příslušenství daně, je projevem toho, že se dožadoval zákonem stanoveného postupu. K vrácení přeplatku však nedošlo. Pokud jde o proporcionalitu zadržování kauce, žalovaný se nemůže spolehnout pouze na informační sdílnost správce daně. Žalovaný měl po celou dobu zvažovat oprávněnost zadržování kauce v plné výši, a to tím spíše, že doměřovací řízení skončilo s výsledkem, jenž nedosahoval výše zadržované kauce. Právní úprava stavení lhůty pro vrácení přeplatku z kauce obsažená v zákoně o pohonných hmotách nereflektuje skutečnost, že nevrácení přeplatku má významný dopad na hospodářskou situaci dotčeného subjektu. Odklad vrácení přeplatku může mít negativní dopady dosahující až rdousícího efektu. Daňové subjekty by neměly být povinny snášet bezplatně prověřování jejich daňových povinností, popř. jen po určitém přiměřenou dobu. Nad rámec této doby musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování finančních prostředků. Soud by se měl přiklonit k výkladu respektujícímu smysl a účel výběru daní a principu proporcionality.

13. Žalovaný v duplice setrval na svém předchozím stanovisku.
14. Žalobce v doplnění repliky poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 19. 7. 2012 ve věci *Littlewoods Retail Ltd.*, C-591/10, a stanovisko generální advokátky Tamary Čápety ze dne 13. 1. 2022 ve spojených věcech C-415/20, C-419/20 a C-427/20.

Ústní jednání

15. Během jednání konaného dne 27. 2. 2025 setrvali účastníci na svých stanoviscích.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
17. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
18. Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlédnout i bez námítky, soud neshledal.
19. Žalobce vedle tohoto řízení podal dne 29. 6. 2023 další dvě žaloby, a to proti dvěma rozhodnutím finančního úřadu (rozhodnutí ze dne 26. 4. 2023, č. j. 803269/23/3006-50521-705262 a č. j. 793869/23/3006-50521-705262). V nich se domáhá obdobného plnění, tj. kompenzace za zadržování kauce, jen vůči jinému správnímu orgánu. Domáhá se toho, aby mu finanční úřad přiznal úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu s poukazem na to, že celní úřad zadržoval kauci od 4. 3. 2015 neoprávněně, a to z podnětu finančního úřadu. O těchto žalobách rozhodne krajský soud samostatně v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 26/2023, jelikož jde o jiného žalovaného.

Skutková zjištění

20. Soud nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí (neboť skutkové závěry správních orgánů žalobce nezpochybňuje), ze správního spisu a jak je soudu znám z úřední činnosti (soudní spis ve věci sp. zn. 30 Af 7/2020, správní spisy v souvisejících věcech sp. zn. 30 Af 26/2023 a 30 Af 27/2023), a to v rozsahu potřebném pro posouzení věci.
21. Kauci ve výši 20 000 000 Kč žalobce složil u žalovaného jako distributor pohonných hmot. Právní mocí rozhodnutí žalovaného o zrušení registrace byla jeho činnost formálně ukončena a ode dne 4. 3. 2015 by tak počala běžet devadesátidenní lhůta pro vrácení kauce. Dne 9. 4. 2015 požádal žalovaný finanční úřad o sdělení, zda vede nějaká daňová řízení, která by mohla stavět lhůtu pro vrácení kauce. Finanční úřad sdělil celnímu úřadu přípisem ze dne 18. 5. 2015, že taková řízení vede a jedná se konkrétně o daňové kontroly na DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen a prosinec 2014, a dále leden 2015.
22. Žalobce dne 30. 3. 2017 požádal o vrácení přeplatku, neboť dle jeho názoru lhůta pro jeho vrácení začala znovu plynout dne 11. 1. 2017, kdy finanční úřad ukončil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2015. Dne 6. 4. 2017 sdělil finanční úřad celnímu úřadu, že daňové kontroly na DPH za prosinec 2014 a leden 2015 už sice ukončil, ale nadále vede daňové kontroly za srpen až říjen 2014 a že i tyto kontroly podle jeho názoru staví

lhůtu pro vrácení kauce. K dodatečnému dotazu celního úřadu finanční úřad dne 21. 11. 2017 upřesnil, že jde ve všech případech o daňové kontroly zahájené na základě jeho poznatků z vyhledávací činnosti (tedy nikoliv o pouhé namátkové kontroly) a vyčíslil předpokládaný fiskální efekt daňových kontrol za září až říjen 2014 na cca 15 mil. Kč. Žalovaný proto žádost o vrácení přeplatku zamítl a žalobce nebyl úspěšný ani s podaným odvoláním, které zamítlo nadřízené Generální ředitelství cel. Důvodem byla skutečnost, že v té době probíhalo doměřovací řízení na DPH za zdaňovací období srpen 2014, které bylo způsobilé stavět běh lhůty pro vrácení zadržované kauce. Tento závěr následně aproboval i zdejší soud, který rozsudkem ze dne 29. 11. 2019, čj. 29 Af 6/2018-37, zamítl žalobcovu žalobu proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel.

23. Finanční úřad platebními výměry z konce roku 2018 doměřil žalobci DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 17 242 572 Kč a penále ve výši 3 448 514, a vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 10 520 525 Kč a za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 8 276 005 Kč; celkem tedy činila vyměřená a doměřená daň (bez penále) 36 039 102 Kč. Důvodem pro doměření DPH bylo, že finanční úřad žalobci odepřel nárok na osvobození od daně z intrakomunitárního dodání zboží.
24. K odvolání žalobce proti citovaným platebním výměrům Odvolací finanční ředitelství změnilo stanovenou výši DPH tak, že DPH za srpen 2014 snížilo na 10 838 906 Kč a penále na 2 167 781 Kč, DPH za září 2014 snížilo na 6 029 499 Kč a DPH za říjen 2014 snížilo na 0 Kč, přičemž uznalo žalobci nadměrný odpočet za říjen 2014 ve výši 2 369 869 Kč. Nicméně již v průběhu odvolacího řízení dne 28. 8. 2019 uhradil žalobce dobrovolně částku ve výši 16 039 102 Kč. Jde o rozdíl mezi daní stanovenou – v té době nepravomocně – finančním úřadem za září až říjen 2014 (36 039 102 Kč) a kaucí zadržovanou celním úřadem (20 000 000 Kč). Žalobce se tak podle vlastního vyjádření v daňovém řízení snažil bránit vzniku dalších úroků z prodlení z nedoplatku na doměřené dani.
25. Dne 19. 12. 2019 proběhlo na finančním úřadě ústní jednání (protokol o ústním jednání č.j. 5002919/19/3006-50521-705442). Předmětem byla úhrada doměřené a vyměřené daně. Žalobce požádal, aby úhrada byla provedena z kauce, kterou mu zadržuje celní úřad. Potíž byla v tom, že dne 28. 8. 2019 žalobce provedl dobrovolnou úhradu daně, jak bylo výše uvedeno, a ta přesahovala částku daně, jež byla výsledkem odvolacího řízení (snížené o nadměrný odpočet za říjen 2014). V důsledku toho na jeho osobním daňovém účtu finanční úřad evidoval přeplatek, nikoliv nedoplatek. Proto ke dni splatnosti, tj. 13. 12. 2019, nemohl finanční úřad celní správu požádat o úhradu nedoplatku z kauce. Žalobce navrhl, aby finanční úřad použil jeho dobrovolnou platbu k úhradě penále z doměřené daně za srpen 2014 a zbytek mu vrátil, čímž vznikne nedoplatek. Finanční úřad mu vyhověl. Finanční úřad vysvětlil, že důvodem pro takový postup bylo zejména vyjít žalobci vstříc v tom směru, aby úrok z prodlení na základě doměřené daňové povinnosti srpen 2014 a vyměřené daňové povinnosti za září 2014 byl počítán ke dni, který následuje po dni vzniku přeplatku, tedy ke dni 4. 3. 2015, a nikoliv až ke dni dobrovolné platby ze dne 28. 8. 2019, která by byla při formálním výkladu zákona k úhradě daně použita.
26. Na základě této dohody požádal finanční úřad dne 2. 1. 2020 žalovaného o převedení přeplatku v podobě zadržované kauce distributora pohonných hmot ve výši 16 868 405 Kč na úhradu nedoplatku na DPH. Žalovaný žádosti vyhověl. Dne 7. 1. 2020 tak došlo k vypořádání přeplatku vzniklého z kauce ve výši 20 mil Kč následovně:

- převedením přeplatku na nedoplatek u jiného správce daně – doměřená daňová povinnost na DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 10 838 906 Kč,
 - převedením přeplatku na nedoplatek u jiného správce daně – vyměřená daňová povinnost na DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 6 029 499 Kč,
 - zbývající část kauce ve výši 3 131 595 Kč vrátil žalovaný žalobci na jeho bankovní účet.
27. Žalobce tedy stanovenou daň uhradil. Proti vyměření, resp. doměření DPH se ale bránil ve správním soudnictví a uspěl. Krajský soud v Brně výše citované rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil (rozsudkem ze dne 30. 9. 2021, č. j. 30 Af 7/2020-123) a věc vrátil k dalšímu řízení. Odvolací finanční ředitelství novým odvolacím rozhodnutím odpočty za obě zdaňovací období z větší části uznalo a vyměřenou i doměřenou daň zrušilo rozhodnutím ze dne 8. 12. 2022, č. j. 41937/22/5300-21442-711458.
28. Žádostí ze dne 2. 3. 2023 požádal žalobce žalovaného o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky 20 000 000 Kč za období od uplynutí devadesátidenní lhůty k vrácení kauce (pozn. soudu: Žalobce zpočátku požadoval úrok již od dne 3. 5. 2015, byť původní nepřerušovaná devadesátidenní lhůta by uplynula až dne 1. 6. 2015.) do dne poukázání vratitelného přeplatku na jeho bankovní účet.
29. Žalovaný přípisem ze dne 23. 3. 2023, č.j. 138094-4/2023-530000-11, sdělil žalobci, že ke vzniku úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu s přihlédnutím k zákonu o pohonných hmotách nedošlo. Kauce byla podle jeho názoru vrácena v zákonné devadesátidenní lhůtě poté, co se stala vratitelným přeplatkem (28. 11. 2019), a to s ohledem na stavění lhůty od 3. 3. 2015 do 27. 11. 2019 podle § 6j odst. 1 a 2 zákona o pohonných hmotách.

Posouzení věci

30. Podle § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách platí, že *dojde-li k pravomocnému zrušení nebo k zániku registrace distributora pohonných hmot, stává se složená částka přeplatkem distributora pohonných hmot. Je-li takto vzniklý přeplatek vratitelným přeplatkem, vrátí jej celní úřad distributorovi pohonných hmot do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot.*
31. Podle odst. 2 téhož ustanovení *lhůta podle odstavce 1 neběží po dobu, kdy je orgánem Celní správy České republiky nebo jiným správcem daně vedeno řízení,*
a) jehož výsledkem může být rozhodnutí o stanovení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění a
b) které bylo zahájeno do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot.
32. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu *je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*

33. Daňový řád tedy poměrně jasně stanoví začátek a délku lhůty pro vrácení kauce i skutečnosti, které běh této lhůty staví. Celá žaloba je přitom založena na argumentaci, podle níž v daném případě daňová řízení vedená finančním úřadem, resp. Odvolacím finančním ředitelstvím neměla za následek stavení lhůty pro vrácení kauce podle § 6j odst. 1 a 2 zákona o pohonných hmotách, resp. že účinek stavení lhůty netrval po celou dobu daňových řízení. Soud se však s tímto stanoviskem neztotožňuje.
34. Na prvním místě soud odkazuje na již zmiňovaný rozsudek č. j. 29 Af 6/2018-37. Zdejší soud v něm již závazně posoudil naplnění podmínek pro zadržování kauce ke dni svého rozhodnutí, tedy k 15. 12. 2017, a naznal, že se o nezákonný postup ze strany celního úřadu nejednalo. Soud konstatoval, že *„pravidlo o stavění běhu lhůty pro vrácení kauce se vztahuje i na řízení, která byla zahájena před pravomocným rozhodnutím o zrušení registrace“* a že *„ze složené kauce lze uspokojit veškeré případné nedoplatky (ve smyslu § 153 daňového řádu) tohoto daňového subjektu evidované jak u orgánů celní správy, tak u jiných správců daně.“* Vyjádřil se též k časové dimenzi zadržování kauce a posuzování přiměřenosti tohoto postupu: *„Vzhledem k tomu, že smyslem stavění lhůty pro vrácení kauce je poskytnout celnímu úřadu či ostatním správcům daně určitou „jistotu“, z níž budou hrazeny případné nedoplatky daňového subjektu, který se registroval jako distributor pohonných hmot, a to včetně těch, které vzejdou z řízení zahájených po pravomocném zrušení registrace, je třeba, aby kauce byla zadržována po celou dobu vedení relevantních řízení. Pokud by byla kauce vrácena daňovému subjektu dříve, byl by účel stavění lhůty pro vrácení kauce zcela popřen. Jedinou relevantní argumentací týkající se časového hlediska by mohla být prekluze práva daně vyměřit, resp. doměřit [...] Soud připouští, že ne v případě každého řízení by bylo stavění lhůty pro vrácení kauce přiměřené. Vždy je třeba poměřovat, zda potenciální výsledek těchto řízení (případné nedoplatky, které z těchto řízení mohou vzniknout) je ve vztahu k výši zadržovaných peněžních prostředků proporcionální.“* Ve výsledku tak soud potvrdil stanovisko žalovaného, resp. Generálního ředitelství cel, že ke stavění lhůty pro vrácení kauce postačovalo, že finanční úřad vedl vůči žalobci daňové řízení, jehož výsledkem mohlo být doměření DPH za srpen 2014, přičemž předpokládaná výše doměřené daně nebyla ve zjevném nepoměru k výši zadržované kauce.
35. V této souvislosti je třeba uvést, že závěry, k nimž soud dospěl v rozsudku č. j. 29 Af 6/2018-37, který je pravomocný, jsou závazné (§ 49 odst. 10 věta druhá s. ř. s.). V současné situaci není soud oprávněn již jednou vyslovené závěry měnit, či znovu přezkoumávat zákonnost zadržování kauce, v rozsahu, v němž se již jednou hodnocením postupu žalovaného zabýval. Závaznost rozsudku, resp. překážka věci pravomocné brání tomu, aby se soud nyní od svých předchozích závěrů odchýlil.
36. Soud si je na druhou stranu vědom i toho, že se posouzením přiměřenosti nevrácení kauce zabýval podle skutkového stavu ke dni 15. 12. 2017, kdy vydalo Generální ředitelství cel své rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Teoreticky by tedy bylo možné, aby sodu hodnotil následující období odlišně. Nicméně ani další průběh daňových řízení až do pravomocného doměření (vyměření) DPH za zdaňovací období měsíců srpna, září a října 2014 nezakládá podle soudu důvod k tomu, aby další zadržování kauce (přeplatku) po dni 15. 12. 2017 bylo možné označit za nedůvodné a neoprávněné.
37. Žalovaný se průběžně obracel na žalovaného s dotazy na stav daňových řízení vedených finančním úřadem. V návaznosti na závěry vyslovené v rozhodnutí ze dne 15. 12. 2017, č. j. 46373-4/2017-900000-304.1, které navíc Generální ředitelství cel sdělilo žalovanému již v průběhu odvolacího řízení, navíc dotazy směřoval i ke skutečnostem, jež měly význam

z hlediska posouzení přiměřenosti zadržování kauce. Cíleně tedy zjišťoval, jaký byl důvod zahájení daňových kontrol, co bylo předmětem daňové kontroly (samotná daňová povinnost nebo nárok na odpočet daně), jaký by mohl být potencionální výsledek daňových kontrol z hlediska fiskálních příjmů a jaký je důvod dosavadního neukončení daňových kontrol.

38. Podle žalobkyně byl takový rozsah zjišťovaných skutečností nedostatečný. Zde je však třeba zdůraznit, že úkolem celních orgánů není kontrola, dozor či přezkum postupu finančních orgánů v souvisejícím daňovém řízení, které má za účinek stavění lhůty pro vrácení kauce. Úkolem žalovaného bylo pouze zjistit, stručně řečeno, zda s ohledem na informace o průběhu řízení sdělené finančním úřadem, který provádí daňovou kontrolu, není (další) zadržování kauce zjevně neúčelné či nepřiměřené. Přitom je žalovaný odkázán na informace, které mu finanční orgán sdělí, které si sice může samostatně vyhodnotit, případně žádat o jejich doplnění, rozhodně ale není jeho úkolem hodnotit důvodnost postupu finančních orgánů a předvídat, s jakým výsledkem daňové řízení skončí.
39. V daném případě podle informací finančního úřadu nebyla daňová kontrola zahájena pouze namátkově, ale na základě vlastní vyhledávací činnosti finančního úřadu, jejím předmětem nebyly pouze nárokové nadměrné odpočty DPH, ale i vlastní daňová povinnost žalobkyně a daňová řízení směřovala k doměření (vyměření daně) ve výši cca 15 mil. Kč, pak jde o informace, které samy o sobě dostatečně dokládají účelnost zadržování kauce. Nebylo úkolem žalovaného detailně zkoumat, jak k těmto skutečnostem finanční úřad dospěl, zda v průběhu daňové kontroly postupoval v souladu se zákonem, a zda se sdělené informace opírají o reálné předpoklady.
40. O tom, že zadržování kauce nebylo v době vedení daňových řízení bezúčelné a zjevně nepřiměřené, ostatně svědčí již sama skutečnost, že DPH (bez penále) byla ve výsledku žalobci doměřena za období měsíce srpna 2014 ve výši 10 838 906 Kč a v součtu s daní vyměřenou za období měsíce září 2014 v celkové souhrnné výši 16 868 405 Kč. Právě v této výši byly daňové nedoplatky uhrazeny z vratitelného přeplatku vzniklého ze zadržované kauce. Soud proto dospěl k závěru, že podmínka přiměřenosti byla naplněna po celou dobu zadržování kauce. Po skončení uvedeného daňového řízení byla kauce vypořádána způsobem, jaký navrhl sám žalobce na ústním jednání se zástupci finančního úřadu.
41. Soud proto nemá pochyb o tom, že daňová řízení vedená finančním úřadem, resp. Odvolacím finančním ředitelstvím ve věci doměření DPH žalobci za zdaňovací období srpen 2014 měla účinek na běh lhůty pro vrácení přeplatku, resp. složené kauce. Jelikož daňová kontrola na DPH za zdaňovací období srpen 2014, ale i za zdaňovací období září a říjen 2014 byla zahájena již před zrušením žalobcovy registrace distributora pohonných hmot, devadesátidenní lhůta se podle § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách stavěla od samého počátku svého běhu. Běh této lhůty tak fakticky začal po skončení daňových řízení až od dne 29. 11. 2019, tj. dne následujícího po právní moci rozhodnutí Odvolacího finančního řízení ve věci odvolání žalobce proti platebním výměrům a dodatečnému platebnímu výměru.
42. Žalobcova argumentace je založena na předpokladu, že vedení daňového řízení nemohlo mít žádný vliv na běh lhůty pro vrácení kauce z důvodu, že finanční orgány ve výsledku žádnou daň žalobci nedoměřily a nechaly v prakticky nezměněné výši i vyměřený odpočet DPH. Takový výklad ale odporuje nejen doslovnému znění § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách, ale i smyslu a účelu tohoto ustanovení. Tím je vedle omezení kriminálního chování

subjektů podílejících se na obchodování s pohonnými hmotami také zajištění úhrady daňových povinností a nedoplatků, které vzniknou do uplynutí lhůty pro vrácení nedoplatku (srov. rozsudek č.j. 29 Af 6/2018-37). Tomu odpovídá úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě k zákonu č. 234/2013 Sb., kterým byl zákon o pohonných hmotách novelizován s účinností od 1. 10. 2013: „*V případě pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot se ze složené kauce uspokojí nedoplatky tohoto distributora evidované u orgánů Celní správy České republiky nebo u jiných správců daně. Pojem nedoplatek je vymezen v § 153 daňového řádu. Zohledněny budou nejen nedoplatky evidované ke dni pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot, ale též nedoplatky, které vzniknou do dne vrácení nedoplatku. Stejně tak budou zohledněny pohledávky (resp. z nich plynoucí nedoplatky), které vzejdou z řízení zahájeného do uplynutí lhůty, ve které se zbývající část složené kauce vrací*“ (pozn.: zvýraznění doplnil KS v Brně).

43. Podstatné je, že podmínkou stavení lhůty je vedení daňového řízení, zahájeného ve stanovení lhůtě, jehož *výsledkem může být rozhodnutí o stanovení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění*. Podmínkou není úspěšné stanovení daně, ale toliko možnost, že v daňovém řízení ke stanovení daně dojde. Pokud nastane stavení lhůty pro vrácení kauce po dobu souběžně probíhajícího daňového řízení, nelze nikdy předem s jistotou určit, zda skutečně bude v takovém řízení doměřen (vyměřen) nedoplatek na dani. Nejenže může daňové řízení (daňová kontrola) vyústit ve zjištění, že daňový subjekt přiznal daň ve správné výši, ale může dojít i k situaci, jako v projednávané věci, kdy správce daně sice pravomocně doměří (vyměří) daň, ale rozhodnutí bude následně zrušeno soudem ve správním soudnictví, případně i Ústavním soudem. V každém případě jde o budoucí nejistou událost, na niž z podstaty věci nelze běh lhůty vázat. V opačném případě by ustanovení o běhu lhůty podle § 6j odst. 1 a 2 zákona o pohonných hmotách, jejichž smyslem má být i snížení míry právní nejistoty (entropie), vyvolalo zcela opačný účinek, neboť běh lhůty by bylo možné odpovědně posoudit až v okamžiku, kdy daňový subjekt vyčerpá všechny prostředky ochrany proti rozhodnutí o stanovení daně.
44. Zadržování kauce, resp. nevyplacení vratitelného přeplatku po dobu probíhajícího daňového řízení se proto podle soudu nestalo zpětně neúčelným v důsledku skutečnosti, že Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí finančních orgánů o doměření, resp. vyměření DPH rozsudkem č. j. 30 Af 7/2020-123. Skutečnost, že finanční orgány nakonec žádnou daň žalobci nedoměřily a nechaly v prakticky nezměněné výši nárokováný odpočet DPH, neznamená, že daňová kontrola byla vedena zcela bezdůvodně a neúčelně. Ostatně i z vyhovujícího rozsudku, jímž zdejší soud zrušil vyměření a doměření daně, vyplývá, že důvody pro zahájení daňových kontrol za srpen, září a říjen 2014 tu nepochybně byly.
45. Krajský soud v rozsudku uvedl, že finanční úřad při prověřování okolností, za nichž žalobce dodal řepkový olej do Polska, zjistil, že „*odběratelé jsou nekontaktní, nesídlí na svých adresách, nemají žádné zaměstnance, nepodávají daňová přiznání a jde o nově vzniklé společnosti*“. Finanční úřad sice v průběhu daňových kontrol uznal, že žalobce prokázal, že dodal řepkový olej do deklarovaných rafinérií v Polsku, avšak „*zůstaly pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně dodal řepkový olej deklarovaným odběratelům, tj. že na ně převedl právo nakládat s dodaným olejem jako vlastník*“. Krajský soud sice dal v této věci za daného stavu dokazování za pravdu žalobci, neboť předloženými doklady dostatečně osvědčil, že převedl práva nakládat se zbožím na deklarované odběratele, zároveň však soud uznal, že „*okolnosti některých transakcí se mohou jevit jako nestandardní*“ a že „*v některých případech vykazovala*

tvrzení žalobce a provedené důkazy rozpory“. Soud proto nevyloučil, že v dalším řízení by mohla vyměřená a doměřená daň obstát, pokud by žalovaný opatřil další informace a své úvahy lépe strukturoval. Konkrétně soud uvedl: „*Orgány daňové správy by musely nejprve mezinárodním dožádáním ověřit své pochybnosti o vztahu mezi žalobcovými odběrateli a společnostmi Arva a Euroservice, jež provozovaly rafinérie a sklady v místě dodání. Poté by musely provést konkrétní rozbor důvodů, jež vedou k pochybnostem o předložených důkazech ve vztahu k jednotlivým odběratelům. Není vyloučeno, že by u některých z nich své závěry obhájily.*“

46. Ze zrušujícího rozsudku nevyplývá, že by finanční úřad zahájil daňovou kontrolu zcela bezdůvodně, nebo že by vedl daňové řízení se žalobcem zbytečně a neúčelně. Pochybnosti o žalobcově obchodování byly podloženy úvodními zjištěními a některé z nich přetrvaly i po provedeném dokazování. Pouze nebyly ani ve svém souhrnu dost silné k tomu, aby zpochybnil žalobcem předložené dokumenty. A žalovaný se v dalším řízení pragmaticky rozhodl, že již nebude zjišťovat další informace od polské strany mezinárodním dožádáním, ale namísto toho žalobcovy nároky na odpočet DPH uznal. Tím ovšem nikterak není řečeno, že celé daňové řízení bylo kvůli tomu od počátku vedeno neúčelně nebo dokonce nezákonně.
47. Právní úprava je tedy formulovaná jasně a dává za pravdu žalovanému. Daňový řád upravuje v § 6j odst. 1 a 2 zákona o pohonných hmotách běh devadesátidenní lhůty pro vrácení kauce jako vratitelného přeplatku tak, že její běh začal v daném případě až po pravomocném doměření DPH dne 28. 11. 2019. Žalobce se však domáhá přiznání úroku z vratitelného přeplatku i za dobu před uplynutím lhůty pro jeho vrácení. To ale podle daňového řádu není možné, neboť zákonná úprava je v otázce stavení lhůty pro vrácení kauce formulována natolik jednoznačně, že pro výklad neskýtá prakticky žádný prostor.
48. Soud by mohl sáhnout jedině k teleologické redukci tak, že by ustanovení o stavení lhůty podle § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách na žalobcův případ vůbec neaplikoval. Jediný způsob, jak by mohl soud žalobci vyhovět, by tedy mohl spočívat v tom, že by přistoupil k dotváření práva nad rámec zákonného textu pomocí analogie nebo teleologické redukce (srov. Melzer, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 304 s., str. 79, 209 a násl.).
49. Již na tomto místě považuje soud za vhodné poznamenat, že pokud žalovaný takovýto postup odmítl, těžko mu to lze jako orgánu moci výkonné vytýkat. To, že by správní orgány mohly právní předpisy dotvářet, je totiž přinejmenším sporné (srov. Černín, K. *Úředníci a pyramida: K výkladu podzákonných právních předpisů správními orgány*. In: *Správní právo*. 2016, č. 2. Ministerstvo vnitra). Podobné spory o možnost dotvářet výkladem právo se sice vedou i v případě soudů, nicméně krajský soud má za to, že takový postup možný je. Byl by tedy připraven jej v daném případě využít, pokud by to shledal nezbytným. Rozhodně by se to ve správním soudnictví nestalo poprvé [srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, č. 29, sv. 92 Sb. ÚS a rozsudky NSS ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Ads 99/2013-18, č. 3158/2015 Sb. NSS, či ze dne 2. 12. 2020, č. j. 8 As 319/2018-59, č. 4127/2021 Sb. NSS]. Přesto je ale potřeba mít na paměti, že jde o postup kontroverzní. Měl by se tedy užívat zřídka a s nejvyšší obezřetností. Soud si vždy musí klást otázku, zda jsou pro něj skutečně splněny všechny podmínky tak, jak vyplývají z doktríny a právní metodologie. První a nejdůležitější z těchto podmínek je, že zde existuje zákonodárcem nezamýšlená mezera v právu, kterou je nutné pomoci analogie nebo

teleologické redukce zaplnit, resp. překlenout (srov. Kühn, Z. *Aplikace práva ve složitých případech: k úloze právních principů v judikatuře*. Praha: Karolinum, 2002, str. 205 a násl., obdobně též rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 As 7/2008-116, č. 1953/2009 Sb. NSS, bod 40, či ze dne 21. 1. 2016, č. j. 6 As 75/2015-17, č. 3383/2016 Sb. NSS).

50. Takovouto mezeru v právu krajský soud po důkladném uvážení v nynější věci nespaturuje.
51. Žalobce se domáhá kompenzace za nemožnost nakládat s finančními prostředky, jež mu žalovaný v souladu se zákonem zadržoval po dobu, kdy finanční úřad vedl daňové řízení. Soud nezpochybnuje, že žalobci v souvislosti se zadržováním kaucí ve výši 20 mil Kč po dobu více než tři let, kdy bylo vedeno daňové řízení, mohla teoreticky vzniknout ztráta nebo náklady, které by jinak nemusel vynaložit, např. ušlý zisk z neuskutečněného obchodu nebo úroky z úvěru, který si vzal kvůli nedostatku vlastních finančních prostředků. Soud však nyní nerozhoduje o tom, zda žalobce má, či nemá nárok na kompenzaci za to, že mu celní správa zadržovala kauci ve výši 20 mil. Kč. Krajský soud posuzuje *de facto* pouze to, v jakém režimu a podle jakého právního předpisu by měl žalobce tento tvrzený nárok uplatňovat. Přiznání úroku z vratitelného přeplatku totiž představuje pouze speciální, zjednodušený postup pro nahrazení škody způsobené daňovému subjektu neoprávněným jednáním správce daně spočívajícím v prodlení s vrácením přeplatku, což ale není tento případ.
52. V případě, že se neuplatní speciální úprava obsažená v daňovém řádu, řídí se nároky z odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu státní moci obecnou úpravou [zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů]. Pokud tedy soud k dotváření práva nepřikročí, přidrží se jasného znění zákona a žalobci nedá za pravdu, žalobce tím nepřichází o nárok na náhradu způsobené škody, resp. o ušlý zisk. Pouze se jej vůči státu bude muset domáhat obtížnější cestou – v občanském soudním řízení, v němž bude muset sám prokázat, že došlo k nesprávnému úřednímu postupu a že mu v důsledku toho vznikla škoda či nemajetková újma.
53. Soud v této souvislosti poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, č. 173/2024 Sb., podle něhož *„neexistuje žádný ústavní princip, podle kterého by náhrada škody způsobené orgány veřejné moci měla být poskytována "automaticky", a to ani tam, kde spočívá jen v "ceně peněz v čase", naopak obecně platí, že takový nárok je třeba nejprve řádně a včas předepsaným způsobem uplatnit a prokázat vznik škody, její výši a příčinnou souvislost s jednáním škůdce; běžná tak není ani tzv. paušalizace náhrady škody. S ohledem na právní úpravu i povahu věci lze za "standardní" označit postup podle zákona č. 82/1998 Sb., přičemž výjimku z něho může zákonodárce uplatnit tam, kde to považuje za vhodné. Napadená právní úprava tudíž nezasahuje do ústavně zaručeného základního práva podle čl. 36 odst. 3 Listiny.“* Byť tuto úvahu Ústavní soud vyslovil v souvislosti s dopady tzv. dělené správy na právní režim náhrady za škodu vzniklou nezákonným rozhodnutím, má tento výklad obecnou platnost a dopadá i na nyní posuzovanou věc. Jinými slovy z ústavního pořádku ani podle Ústavního soudu nevyplývá požadavek, aby případná škoda nebo nemajetková újma způsobená správcem daně byla kompenzovaná přiznáním úroků podle daňového řádu.
54. Z tohoto úhlu pohledu tedy soud neshledal, že by celá věc měla jakýkoliv ústavní rozměr. Otázka, zda by měl mít žalobce možnost využít speciální procesní postup pro domáhání se úroků ze zadržované kaucí podle úpravy v daňovém řádu, nebo zda je vhodnější jej odkázat

s tímto nárokem spíše na postup obecný (žaloba na náhradu škody způsobené při výkonu veřejné moci), je v podstatě technického rázu. Zvolené procesní řešení nemá vůbec potenciál zasáhnout do žalobcova ústavního práva vlastnit majetek či podnikat.

55. Stejně tak se tu neuplatní požadavek na eurokonformní výklad české zákonné úpravy, neboť zadržování kauce distributora pohonných hmot nijak neovlivňuje neutralitu DPH, jako je tomu u zadržování nadměrných odpočtů DPH (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29, č. 3842/2019 Sb. NSS). To se týká i žalobcova odkazu na rozsudek SDEU ve věci *Littlewoods Retail Ltd.*, jenž se týká úroku z přeplatku na DPH. Vrácení kauce distributora pohonných hmot nemá bezprostřední souvislost se systémem výběru DPH a neovlivňuje neutralitu daně. Pokud jde o stanovisko generální advokátky ve spojených věcech C-415/20, C-419/20 a C-427/20, a na něj navazující rozsudek SDEU ze dne 28. 4. 2022, ty se týkají situace, kdy vnitrostátní orgán uložil adresátu veřejné správy povinnost zaplatit clo nebo platby v rozporu s unijním právem. Podle SDEU *„takový adresát veřejné správy má rovněž podle unijního práva nejen nárok získat nazpět od tohoto členského státu neoprávněně vybranou peněžní částku, nýbrž i úroky, které mají kompenzovat nedostupnost této částky.“* V případě kauce poskytované distributorem pohonných hmot při jeho registraci podle § 6i zákona o pohonných hmotách však nejde o povinnost upravenou nebo uloženou unijním právem. Požadavky plynoucí z unijního práva ani závěry SDEU se tudíž v tomto případě neuplatní.
56. Žalobce rovněž opakovaně namítá, že žalovaný směřuje, ke kterému zdaňovacímu období mělo být pro účely vrácení kauce přihlíženo, a tedy ke kterému zdaňovacímu období měla být poměřována přiměřenost výše zadržované kauce. Podle soudu je třeba od sebe odlišovat z hlediska nakládání s kaucí dvě odlišné roviny hodnocení. A to posouzení otázky přiměřenosti zadržování kauce na straně jedné a možnost úhrady dlužných daňových nedoplatků z přeplatku vzniklého z uvolnění kauce na straně druhé. Skutečnost, že stavení lhůty podle § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách je po určitou dobu způsobilé založit pouze daňové řízení týkající se určitého zdaňovacího období, neznamená, že následně nelze kauci využít k úhradě pravomocně stanovených daňových nedoplatků i za jiná zdaňovací období. Přiměřenost zadržování kauce je třeba vždy hodnotit podle aktuálního skutkového stavu, takže okruh řízení zakládajících stavení lhůty se může průběžně měnit.
57. Při hodnocení přiměřenosti je třeba vždy poměřovat, *zda potenciální výsledek souběžně vedených daňových řízení (případně nedoplatky, které z těchto řízení mohou vzniknout) je ve vztahu k výši zadržovaných peněžních prostředků proporcionální.* V této rovině se žalovaný s argumentací žalovaného dostatečně vypořádal. Namítá-li totiž žalobce, že v průběhu odvolacího řízení dne 28. 8. 2019 uhradil dobrovolně částku ve výši 16 039 102 Kč, lze mu sice přisvědčit, že DPH za zdaňovací období srpen 2014 byla žalobci při skončení daňového řízení doměřena pouze ve výši 10 838 906 Kč, tedy ve výši nepřesahující „dobrovolně“ uhrazenou částku. Při posouzení přiměřenosti lze ale vždy přihlížet pouze k informacím, jimiž mohl žalovaný v každém konkrétním okamžiku disponovat. Skutečnost, že dobrovolná úhrada provedená v srpnu 2019 nakonec převýšila celkově stanovenou daň za zdaňovací období srpen 2014, a vlastně i souhrn DPH za zdaňovací období srpen, září a říjen 2014, totiž vyšlo najevo až zpětně. Stežít to mohl žalovaný předpokládat již v okamžiku provedení dobrovolné úhrady.
58. V době, kdy žalobce dobrovolnou platbu provedl, byla situace taková, že (nepravomocně) prvostupňově byla žalobci stanovena daňová povinnost v souhrnné výši 36 039 102 Kč.

Dobrovolná úhrada ve výši 16 039 102 Kč představovala pouze rozdíl mezi daní stanovenou – v té době nepravomocně – finančním úřadem za září až říjen 2014 (36 039 102 Kč) a kaucí zadržovanou celním úřadem (20 000 000 Kč). V té době tedy směřovala daňová řízení za všechna tři zdaňovací období ke stanovení daně a vzniku daňového nedoplatku ve výši takřka dvojnásobně převyšující dvacetimilionovou kauci. Z tohoto důvodu se při posouzení přiměřenosti dostala do hry vedle zdaňovacího období srpen 2014 i daňová řízení týkající se vyměření daně za zdaňovací období září a říjen 2014. Jelikož k úhradě nepravomocně stanoveného, ale přesto důvodně předvídaného daňového nedoplatku 36 039 102 Kč by mohlo dojít pouze kombinací dobrovolně uhrazené částky a zadržované kauce, nelze označit další zadržování kauce v té době za nepřiměřené. Až po pravomocném skončení daňových řízení se ukázalo, že důvody k zadržování kauce pominuly a žalovaný tedy přistoupil k vypořádání vzniklého vratitelného přeplatku v součinnosti s finančním úřadem.

59. Pokud žalobce odkázal na náleží Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02, č. 405/2002 Sb., je třeba uvést, že uvedená věc se týkala posouzení ústavnosti zákonem stanovené výše pokuty a jeho závěry tak nejsou přenositelné na posuzovanou věc. Žalobce nadto ani nedoložil, že by nepřiznání úroku z vratitelného v jeho případě vyvolalo účinek, jímž by byla zmařena samotná podstata zadržovaných finančních prostředků. Dočasná nemožnost nakládat s finančními prostředky se podstaty majetku nikterak nedotkla, neboť ve výsledku se žalobce dočkal jeho vrácení.
60. Pouze nad rámec nutného odůvodnění, byť v daném případě (na rozdíl od žaloby ve věcech pod sp. zn. 30 Af 26/2023 a 30 Af 27/2023) žalobce tímto směrem neargumentoval, soud poukazuje na analogii zadržované kauce s částkou uhrazenou na základě zajišťovacího příkazu. Právě ve vztahu k tomuto institutu uvažoval NSS podobně jako krajský soud v nynější věci. Vycházel z toho, že zrušení rozhodnutí o stanovení daně neznamená automaticky, že se zajišťovací příkazy vydané k zajištění oné daně staly zpětně nezákonnými (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023-34; byť je třeba říci, že proti jeho závěrům se jiný senát zdejšího soudu vymezil v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2024, č. j. 62 Af 52/2021-65, který je nyní předmětem kasačního přezkumu pod sp. zn. 8 Afs 73/2024).
61. Zcela závěrem tak soud shrnuje, že § 6j odst. 1 a 2 zákona o pohonných hmotách a § 155 odst. 5 daňového řádu jsou formulovány jednoznačně a neumožňují přiznat úrok z vratitelného přeplatku i za dobu předcházející uplynutí lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku, jenž vzešel ze zadržované kauce distributora pohonných hmot. A žádné skutkové ani právní důvody nesvědčí pro to, že by měl soud právní úpravu ve prospěch žalobce dotvářet.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

62. Soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
63. Důkazy soud neprováděl, neboť vycházel z obsahu správních spisů, jimiž se dokazování neprovádí.
64. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci samé neměl úspěch. Žalovaný byl úspěšný, avšak nad rámec jeho běžné úřední činnosti mu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly. Soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. února 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu